

# Internal audit-dienstverlening in veel gevallen niet aanvaardbaar

Anton Dieleman

In de achterliggende maanden is uitgebreid discussie gevoerd over het verlenen van internal audit-diensten door de accountantsorganisatie die ook verantwoordelijk is voor de controle van de jaarrekening. Tegenstanders van een dergelijke combinatie wijzen daarbij op de onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid, die voortvloeit uit zelftoetsing. Voorstanders refereren aan de (letterlijke) tekst van de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid ('NVO'), die de combinatie tussen internal audit-dienstverlening en externe controle onder voorwaarden (nog) toestaat.

De voorstanders wijzen daarnaast op het kwaliteitsaspect; de externe accountant is als geen ander in staat om kwalitatief hoogwaardige internal audit-diensten te verlenen. Een ander argument is dat het ontbreken van een interne internal audit-afdeling de externe accountant noodzaakt om zelf het stelsel van interne beheersing te toetsen. Tot slot wordt het argument gebruikt dat een internal audit-afdeling niet onafhankelijk is ten opzichte van de controlecliënt, terwijl een externe accountant die dezelfde diensten verricht, dat wel is.

## Bedreigingen internal audit-diensten

Hoewel internal audit-dienstverlening vele varianten heeft, ga ik in dit artikel uit van internal audit-diensten die betrekking hebben op het stelsel van interne beheersing, voor zover dat stelsel uiteindelijk relevant is in het kader van betrouwbare financiële informatie in de jaarrekening. Het verlenen van dergelijke internal audit-diensten door de externe accountant c.q. de accountantsorganisatie waaraan hij verbonden is (of netwerkonderdelen daarvan), kan leiden tot de volgende bedreigingen voor de onafhankelijkheid:

- bedreiging van zelftoetsing, omdat de externe accountant bij zijn accountantscontrole steunt op de adequate werking van de internal audit-dienstverlening;
- bedreiging van eigenbelang door de declaratieomvang die samenhangt met de internal audit-dienstverlening. Essen-

tiel hierbij is dat niet alleen de relatieve omvang van de declaratieomvang voor internal audit-dienstverlening in verhouding tot de declaratie-omvang voor de externe controle relevant is. Ook de absolute omvang kan zodanig zijn, dat sprake is van een ernstige bedreiging, die voortvloeit uit eigenbelang (ongeacht de declaratieomvang voor de controle).

Dit aspect is tot heden nog niet in de discussie naar voren gebracht, maar is een belangrijke element van de bedreiging die voortvloeit uit eigenbelang;

- intimidatie die kan ontstaan als gevolg van tekortkomingen die de accountantsorganisatie heeft veroorzaakt bij de internal audit-dienstverlening, waardoor mogelijk de externe accountant onder druk kan worden gezet.

Indien sprake is van bedreigingen van de fundamentele beginselen die niet van te verwaarlozen betekenis zijn, moeten adequate waarborgen worden getroffen om die bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau te reduceren. In sommige gevallen

## 'Vertrouw op robuustheid stelsel beroep

De opvatting van collega Anton Dieleman hiernaast zie ik als een bevestiging van mijn eerder in Het FD van 1 oktober 2009 opgenomen artikel dat de beroepsgroep duidelijk op zoek is naar de juiste balans tussen strikte regels enerzijds (rule based) en regels gebaseerd op normen en waarden anderzijds (principle based). De kern van de vraag is of het accountantsberoep wel durft te vertrouwen op zijn eigen stelsel van op normen gebaseerde regelgeving.

Anton Dieleman bespreekt in zijn artikel een actueel vraagstuk dat in Nederland vooral onderwerp van discussie is binnen het accountantsberoep zelf. De analyse die hij maakt is zonder meer gedegen en bespreekt alle invalshoeken die tot op heden in deze discussie door verschillende collega's zijn aangedragen. De analyse van Dieleman is echter uitsluitend vanuit de invalshoek van de regelgeving opgesteld en ontbeert inzicht in de wijze waarop de principle based regelgeving is ingebed in het totale systeem van

beroepsregulering en de interactie en balans tussen de verschillende onderdelen. Regelgeving is slechts één element van het gehele stelsel van regulering dat erop is gericht om een integere en deskundige dienstverlening te borgen. De andere elementen – toezicht, handhaving en transparantie – vormen een wezenlijk onderdeel van de checks & balances van het stelsel. Elk element in dit stelsel heeft zijn eigen functie en werking. Een wezenlijk uitgangspunt van dit stelsel is dat het ruimte laat aan het nemen van de eigen verantwoordelijkheid door de professional. Collega Dieleman gaat hier aan voorbij en

meent op basis van 'een broeder hoeder'-opstelling tot de conclusie te moeten komen dat het verlenen van interne controle dienstverlening in welke vorm dan ook niet past bij de controlerende functie. 'Bij OOB's ontstaat als gevolg hiervan al heel snel een situatie dat de bedreiging voor de onafhankelijkheid niet door middel van waarborgen tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.'

is daarbij sprake van een dermate hoog risiconiveau, dat het niet accepteren van de internal-audit-dienstverlening in combinatie met de controle van de jaarrekening de enige waarborg is die in aanmerking komt.

### Interne afdeling

Als sprake is van een internal audit-afdeling bij de controlecliënt, vormt dit – over het algemeen – een belangrijke ondersteuning voor de controle van de jaarrekening door de externe accountant. Hij kan dan zijn controlewerkzaamheden aanzienlijk beperken door gebruik te maken van de door de interne audit-afdeling verrichte werkzaamheden. Voorwaarde volgens NV COS 610 is dat de externe accountant in dat geval vaststelt dat de objectiviteit en deskundigheid van de internal audit-afdeling, alsmede de kwaliteit van de door deze afdeling uitgevoerde werkzaamheden, zodanig is dat de externe accountant daarop in voldoende mate kan steunen. Voorstanders van de combinatie externe controle – internal audit-diensten gebruiken onder meer dit argument om te verdedigen dat bij de ex-

terne accountant sprake is van een grotere mate van onafhankelijkheid van de ondernemingsleiding ten opzichte van een internal audit-afdeling.

Deze opvatting is mijns inziens echter onjuist vanuit onafhankelijkheidsperspectief. Er worden namelijk twee dimensies van onafhankelijkheid met elkaar verward. Uiteraard is bij een internal audit-afdeling sprake van een bepaalde vorm van afhankelijkheid ten opzichte van de eigen directie. NV COS 610 vereist dan ook dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert om dit onafhankelijkheidsrisico te ondervangen. Maar deze vorm van afhankelijkheid betreft de 'relationele' afhankelijkheid van de eigen directie. Die vorm van afhankelijkheid is van een heel andere orde dan de bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe accountant die te maken krijgt met zijn eigen collega's die internal audit-diensten verrichten. Dat onderscheid is essentieel. Anders geformuleerd: het risico dat samenhangt met de 'relationele' afhankelijkheid van een internal audit-afdeling wordt ondervangen door de werkzaam-

heden die de externe accountant uitvoert om de kwaliteit van deze internal audit-werkzaamheden te toetsen. Maar als dat er toe leidt dat de externe accountant internal audit-diensten gaat overnemen, neemt daarmee de bedreiging voor zijn eigen onafhankelijkheid toe.

### Kwaliteitsargument

Het kwaliteitsaspect dat voorstanders van de combinatie internal audit – externe controle aanvoeren, lijkt op het eerste gezicht een valide argument. Immers, als de kwaliteit van de internal audit-dienstverlening van hoog niveau is, is de kans op onjuistheden gering. Het belangrijkste element van de bedreiging, voortvloeiend uit zelftoetsing, is het risico dat de externe accountant onvoldoende kritisch is ten opzichte van de door zijn collega's verrichte internal audit-diensten. Als de kwaliteit daarvan van hoog niveau is, is een dergelijk risico uiteraard laag. Die redenering gaat niet volledig op. Een dergelijke motivering richt zich namelijk uitsluitend op de onafhankelijkheid in wezen en niet op onafhankelijkheid in schijn. En die onafhankelijkheid in schijn is bij de bedreiging voortvloeiend uit zelftoetsing essentieel. Zou dat anders zijn, dan zouden de onafhankelijkheidsvoorschriften evenmin stringente verbodsbepalingen hoeven te bevatten over bijvoorbeeld het samenstellen van jaarrekeningen voor OOB's. Ook op dat terrein zal de externe accountant vaak kwaliteit kunnen leveren die ten minste gelijk is aan de kwaliteit van een interne afdeling. En toch verbieden de NVO een dergelijke vorm van dienstverlening in combinatie met de controle van de jaarrekening. Bovendien zal de externe accountant, naarmate de kwaliteit van de internal audit-dienstverlening toeneemt, meer op het werk van zijn collega's steunen. De bedreiging voor de onafhankelijkheid in schijn neemt dan juist toe!

### NVO

Het feit dat de huidige NVO de combinatie van internal audit-diensten met de controle van de jaarrekening (onder voorwaarden) toestaan, lijkt op het eerste gezicht een juiste constatering. Maar als de voorstanders van de combinatie daarna een punt zetten, maken ze juist die fout die de

## oepsregulering'

Dit citaat uit zijn artikel miskent ten eerste de werking van de andere elementen van het stelsel van regulering. Er is niet direct een reden om te menen dat de regels moeten worden aangescherpt zodra een toezicht- houder een uitspraak doet. Een dergelijke uitspraak toont juist de goede werking van het gehele stelsel aan. Ten tweede kan op deze wijze invulling worden gegeven aan de kleurverschillen die recht doen aan de specifieke kenmerken van een situatie. Dat voorkomt dat met een rule based regel ongenueanceerd een geheel palet aan dienstverlening (wat ook onder de noemer 'interne controle dienstverlening' schuil gaat) zonder meer wordt verboden. Er is pas aanleiding voor het aanpassen van regelgeving als er sprake is van een structurele kloof tussen wat de maatschappij verwacht en wat in de regelgeving is opgenomen. Of daarvan sprake is, wordt mijns inziens niet aangetoond door deze discussie en evenmin door een enkele situatie. Tenslotte miskent de houding van

'broeder hoeder' het feit dat de markt prima in staat is om haar eigen oordeel te vormen ten aanzien van dit vraagstuk.

Kortom, vertrouwen in de robuustheid van het stelsel van beroepsregulering is cruciaal. Een beroepsgroep die zichzelf meent te organiseren via strakke regels, smooit het nemen van eigen verantwoordelijkheid in de kiem. Ik heb in de hele discussie de maatschappij genuanceerder zien reageren dan de eigen beroepsgroep. **An**



Prof.dr. G.C.M. Majoor RA, Hoogleraar Accountancy Nyenrode Business Universiteit.

NVO proberen te voorkomen. Ze geven een 'rules based'-uitleg aan de NVO die 'principles based' van karakter zijn. Ongeacht het feit dat de (huidige) NVO geen expliciet verbod bevatten op internal audit-diensten, moet de accountant, op basis van het stramen in de NVO, altijd beoordelen of een bepaalde vorm van dienstverlening in combinatie met de controle van de jaarrekening aanvaardbaar is uit het oogpunt van onafhankelijkheid. Als het daarbij gaat om internal audit-diensten van geringe omvang en tevens

aan de voorwaarden van de NVO wordt voldaan, is dat veelal geen bezwaar. Naarmate het 'public interest'-achtige karakter van een cliënt toeneemt, naarmate de omvang van de internal audit-dienstverlening (in relatie tot de controle van de jaarrekening, maar ook in absolute zin) toeneemt en naarmate de accountant meer steunt op de internal audit-werkzaamheden, worden de bedreigingen van de onafhankelijkheid steeds groter. Bij OOB's ontstaat als gevolg hiervan al heel snel een situatie dat de bedreiging voor de onaf-

hankelijkheid niet door middel van waarborgen tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

En, tot slot in dit verband nog het volgende: Onlangs heeft de IFAC de Code of Ethics herzien. Hoewel de wijzigingen in de herziene Code of Ethics nog niet in de NVO zijn aangebracht, is het tekenend dat ook daarin inmiddels een verbod is opgenomen voor het verlenen van internal audit-diensten aan OOB's. Bij een 'principles based'-toepassing van de huidige NVO zou die wijziging op een zodanige wijze in de afweging meegenomen moeten worden dat internal audit-diensten van enige omvang voor OOB's ook onder de huidige NVO feitelijk niet aanvaardbaar zijn.

## 'Bij twijfel niet inhalen'

**A**nton Dieleman voegt naar mijn idee een zinvolle bijdrage toe aan het debat over de combinatie van interne en externe audit-diensten. Hij noemt in zijn artikel in deze *Accountancynieuws* de bedoelde combinatie onwenselijk dan wel verboden. Ik ben dat met hem eens. De benadering vanuit de Verordening Gedragscode laat zien dat er extra waarborgen dienen te worden getroffen in het geval dat er sprake is van de genoemde combinatie. Ik zie niet goed in waarom de moeite wordt genomen om die te treffen. Het komt gekunsteld over en er is een simpelere oplossing voor handen: niet combineren. Daarmee is dan ook direct de schijn vermeden dat door de combinatie van diensten een stuk(je) onafhankelijkheid wordt ingeleverd. Of, zoals onze AFM-toezichthouder Hans Hoogervorst onlangs zei: *'It is better to prevent conflicts of interest than managing them. It is better to give each heart its own chest'*.

Bovenstaand citaat spreekt mij meer aan dan de Engelse benadering van KPMG:



Marcel Pheijffer, hoogleraar Accountancy, Nyenrode Business Universiteit en Universiteit Leiden.

'Zolang de wetgever het niet verbiedt, kunnen we bij één bedrijf zowel extern accountant zijn als de internal auditing-activiteiten uitvoeren'. Met een dergelijke uiting leg je geen inhoudelijk argument op tafel. Integendeel, je maakt je ongeloofwaardig door als organisatie tevens te spreken over initiatieven als Hypeghiaphobia en Trust rules. Overtuig collega's met argumenten en verschuil je niet achter de wet. Overigens is dat geen pleidooi voor extra regelgeving voor dit soort onderwerpen op onafhankelijkheidsgebied. Onafhankelijkheid kun je nauwelijks dichtregelen en je moet dat ook niet willen. Uiteindelijk gaat het hier niet om regels, maar om de toepassing van gezond verstand. Een belangrijk argument vóór de combinatie is kostenbesparing. Maar dat is vooral een argument vanuit de positie van cliënten van de accountant. Dat is maar een deel van het maatschappelijk verkeer en betreft preken voor eigen parochie. Vanuit het accountantsberoep mag een bredere blik worden verwacht en geëist. Of willen ook zij hier voor eigen parochie preken? Dat doen BDO – dat openlijk afstand nam van de combinatie – en Mazars (bij monde van Anton Dieleman) gelukkig niet. De 'grote vier' laten een wisselend beeld zien. Beter dan hoogleraar Jim Emanuels het heeft uitgelegd, kan ik het niet verwoorden. In een reactie in *Het Financieele Dagblad* legt hij uit dat we dit thema niet aan de kantoren moeten overlaten: 'Dat is praten met de kalkoen over Kerstmis'. Waarvan akte. **An**

### Afwijzing combinatie

Al met al kan ik weinig begrip opbrengen voor het combineren van internal audit-diensten (van materiële omvang) en de controle van de jaarrekening bij een OOB. Ik heb uiteengezet dat het onafhankelijkheidsrisico waaraan een internal audit-afdeling onderhevig is, nadrukkelijk moet worden onderscheiden van het onafhankelijkheidsrisico dat de externe accountant loopt als hij internal audit-diensten gaat verlenen. Verder is het kwaliteitsargument van minder belang in discussies over onafhankelijkheid (met name de onafhankelijkheid in schijn). Voorlopig deel ik daarom de visie van die collega's die een dergelijke combinatie van dienstverlening nadrukkelijk afwijzen. Het is tot slot ook niet helemaal verwonderlijk dat de Britse toezichthouder onlangs een waarschuwing heeft uitgevaardigd met betrekking tot opdrachten waarbij de internal audit en de externe controle door één partij worden aangeboden. Dat laat mijns inziens niets aan duidelijkheid te wensen over. **An**



Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars.